ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ JULIANE KOKOTT της 17ης Μαρτίου 2005 [1]

I — Εισαγωγή

1. Το High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, έχει υποβάλει στο Δικαστήριο αίτηση ερμηνείας των διατάξεων της έκτης οδηγίας περί φόρου προστιθέμενης αξίας 77/388/ΕΟΚ [2] (στο εξής: έκτη οδηγία). Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης είναι η φορολογική μεταχείριση διαφόρων πράξεων που αφορούν ένα κτίριο, το Harrington Building, το οποίο ανεγέρθηκε για λογαριασμό του Πανεπιστημίου Central Lancashire Higher Education Corporation (στο εξής: Πανεπιστήμιο).

2. Επειδή το Πανεπιστήμιο παρέχει κυρίως υπηρεσίες που δεν υπόκεινται στον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), δεν εξέπεσε τον ΦΠΑ που είχε καταβληθεί επί των δαπανών ανεγέρσεως του εν λόγω κτιρίου παρά σε πολύ περιορισμένη έκταση. Στη συνέχεια το κτίριο μεταβιβάστηκε και εκμισθώθηκε με βάση διαδοχικές συμβάσεις που συνήφθησαν μεταξύ του Πανεπιστημίου και εταιριών ιδιωτικού δικαίου —μεταξύ των οποίων η εκκαλούσα της κύριας δίκης— των οποίων μόνος μέτοχος ήταν, άμεσα ή έμμεσα, το Πανεπιστήμιο. Η επίλυση του ζητήματος αν αυτές οι συναλλαγές καθιστούν δυνατή την έκπτωση του προκαταβληθέντος φόρου εξαρτάται κυρίως από την ερμηνεία του άρθρου 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, το οποίο ρυθμίζει τον διακανονισμό της εκπτώσεως του φόρου στην περίπτωση εκποιήσεως επενδυτικού αγαθού κατά τη διάρκεια ορισμένου χρονικού διαστήματος (δηλαδή «παραδόσεως», κατά την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 3, και του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας).

3. Η Επιτροπή, εκκινώντας από τρεις άλλες υποθέσεις που εκκρεμούν επί του παρόντος ενώπιον του Δικαστηρίου [3], πρότεινε και στην παρούσα υπόθεση να εφαρμοστεί η αρχή της απαγορεύσεως της καταχρήσεως δικαιώματος.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

3 — Υποθέσεις (University of Huddersfield).

II — Νομικό πλαίσιο

Α — *Εφαρμοστέες διατάξεις της έκτης οδηγίας*

4. Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, στον ΦΠΑ υπόκεινται «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή».

5. Το άρθρο 4, παράγραφος 3, παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να θεωρούν επίσης ως υποκείμενο στον φόρο

«[...] οποιονδήποτε πραγματοποιεί επ' ευκαιρία πράξη αναγομένη στις προβλεπόμενες στην παράγραφο 2 δραστηριότητες, και ιδίως μία από τις κατωτέρω πράξεις:

α) παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους, που πραγματοποιείται προ της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτά· τα κράτη μέλη δύνανται να καθορίσουν τις λεπτομέρειες εφαρμογής αυτού του κριτηρίου επί των μετατροπών ακινήτων καθώς και την έννοια του συνεχομένου εδάφους.

Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να εφαρμόζουν άλλα κριτήρια, εκτός του κριτηρίου της πρώτης εγκαταστάσεως, όπως το κριτήριο του διαρρεύσαντος χρονικού διαστήματος μεταξύ του χρόνου αποπερατώσεως του ακινήτου και του χρόνου της πρώτης παραδόσεως ή το κριτήριο του διαρρεύσαντος χρονικού διαστήματος μεταξύ του χρόνου της πρώτης εγκαταστάσεως και του χρόνου της μεταγενέστερης παραδόσεως, εφόσον τα χρονικά αυτά διαστήματα δεν υπερβαίνουν τα πέντε ή τα δύο έτη αντιστοίχως [...]»

6. Η «παράδοση αγαθού» ορίζεται στο άρθρο 5, παράγραφος 1, ως «η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος». Συναφώς τα κράτη μέλη μπορούν, κατά το άρθρο 5, παράγραφος 3, να θεωρούν ως ενσώματα αγαθά:

«α) ορισμένα δικαιώματα επί ακινήτων,

β) τα εμπράγματα δικαιώματα τα οποία παρέχουν στον δικαιούχο εξουσία χρήσεως επί ακινήτων,

γ) τα μερίδια και τις μετοχές των οποίων η κατοχή εξασφαλίζει νομικά ή πραγματικά την περιέλευση κατά κυριότητα ή κατ' επικαρπία ακινήτου ή τμήματος ακινήτου.»

7. Το άρθρο 13 περιλαμβάνει μακροσκελή πίνακα απαλλαγών στο εσωτερικό της χώρας:

— Κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ι', απαλλάσσονται από τον φόρο η πανεπιστημιακή εκπαίδευση καθώς και οι στενά συνδεόμενες με αυτή παροχές υπηρεσιών.

— Κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', απαλλάσσονται οι μισθώσεις ακινήτων, ενώ προβλέπονται συναφώς ορισμένες εξαιρέσεις, στις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να προσθέτουν ορισμένες ακόμη.

— Κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο ζ', απαλλάσσονται οι «παραδόσεις κτιρίων ή μέρους κτιρίων και του συνεχομένου με αυτά εδάφους, πλην των προβλεπομένων στο άρθρο 4, παράγραφος 3, περίπτωση α'».

8. Το άρθρο 13, Γ, επιτρέπει στα κράτη μέλη να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα επιλογής της φορολογήσεως ορισμένων απαλλασσόμενων πράξεων, μεταξύ των οποίων καταλέγονται οι μισθώσεις ακινήτων.

9. Η έκπτωση του φόρου ρυθμίζεται από το άρθρο 17, το οποίο έχει αποσπασματικά ως εξής:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο για τον οποίο είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.

[...]

5. Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενον στον φόρο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση τόσο πράξεων αναφερομένων στις παραγράφους 2 και 3, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, όσο και πράξεων οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του φόρου προστιθεμένης αξίας το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.

Η αναλογία αυτή καθορίζεται για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 19.

[...]»

10. Κρίσιμη σημασία για την προκείμενη υπόθεση έχουν οι διατάξεις του άρθρου 20, οι οποίες ρυθμίζουν τον διακανονισμό των εκπτώσεων στην περίπτωση των αγαθών επενδύσεως:

«2. Σχετικά με τα αγαθά επενδύσεως, ο διακανονισμός ενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών, περιλαμβανομένου και του έτους κατά την διάρκεια του οποίου απεκτήθη ή κατεσκευάσθη το αγαθό. Κατ' έτος ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο του φόρου με τον οποίον επεβαρύνθησαν τα αγαθά. Ο διακανονισμός αυτός πραγματοποιείται ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος προς έκπτωση, οι οποίες επέρχονται κατά τη διάρκεια των επομένων ετών εν σχέσει προς το δικαίωμα εκπτώσεως, το ισχύον κατά το έτος αποκτήσεως ή κατασκευής του αγαθού.

Κατά παρέκκλιση από το εδάφιο 1, τα κράτη μέλη δύνανται να χρησιμοποιούν ως βάση για τον διακανονισμό μία περίοδο πέντε ακεραίων ετών από την έναρξη της χρησιμοποιήσεως του αγαθού.

Σχετικά με τα ακίνητα αγαθά επενδύσεως, η διάρκεια της περιόδου που χρησιμεύει ως βάση υπολογισμού των διακανονισμών μπορεί να επεκτείνεται μέχρι 20 έτη [4].

3. Σε περίπτωση παραδόσεώς του κατά τη διάρκεια της περιόδου του διακανονισμού, το αγαθό επενδύσεως θεωρείται σαν να είχε χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο για οικονομική δραστηριότητά του, μέχρι τη λήξη της περιόδου διακανονισμού. Η οικονομική δραστηριότης αυτή θεωρείται ως εξ ολοκλήρου μεν φορολογουμένη, στην περίπτωση κατά την οποία η παράδοση του εν λόγω είδους φορολογείται, ως εξ ολοκλήρου δε απαλλασσομένη στην περίπτωση κατά την οποίαν η παράδοση αυτή απαλλάσσεται. Ο διακανονισμός γίνεται μία φορά μόνο για όλον τον εναπομένοντα χρόνο της περιόδου διακανονισμού.

[...]»

B — *Εθνικό δίκαιο*

11. Οι κρίσιμες διατάξεις του εθνικού δικαίου περιλαμβάνονται στον VAT Act 1994 (νόμο περί ΦΠΑ) και στην VAT

4 — Η δυνατότητα επεκτάσεως της περιόδου διακανονισμού για τα ακίνητα σε 20 έτη προβλέφθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και για τη λήψη μέτρων απλουστεύσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας — πεδίο εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους (ΕΕ L 102, σ. 18). Προηγουμένως η έκτη οδηγία πρόβλεπε δεκαετή περίοδο.

Regulations 1995 SI 1995/2518 (κανονιστική απόφαση περί ΦΠΑ). Το τμήμα XV της κανονιστικής απόφασης αυτής (άρθρα 99 έως 111) αφορά τον ήδη καταβληθέντα φόρο και τη μερική απαλλαγή, ενώ το τμήμα XVI (άρθρα 112 έως 116) ρυθμίζει τον διακανονισμό της εκπτώσεως. Για τα ακίνητα της κατηγορίας του επίμαχου στην κύρια δίκη ακινήτου, το άρθρο 114 προβλέπει δεκαετή περίοδο διακανονισμού. Το άρθρο 115 περιέχει λεπτομερείς διατάξεις για τον διακανονισμό, ανάλογες των προβλεπόμενων στο άρθρο 20 της έκτης οδηγίας.

III — Πραγματικά περιστατικά, προδικαστικό ερώτημα και διαδικασία

12. Το Πανεπιστήμιο ανήγειρε το Harrington Building. Το κτίριο αυτό αποτέλεσε στη συνέχεια αντικείμενο διαφόρων συναλλαγών μεταξύ του Πανεπιστημίου και των εταιριών ιδιωτικού δικαίου που εξαρτώνται από αυτό. Η συμμετοχή του Πανεπιστημίου στις εταιρίες αυτές είναι διαρθρωμένη ως εξής: Το Πανεπιστήμιο είναι ο μόνος εταίρος της Centralan Holding Ltd. Η εταιρία αυτή έχει δύο θυγατρικές, την Centralan Properties Ltd (στο εξής: Centralan), δηλαδή την εκκαλούσα της κύριας δίκης, και την Inhoco 546 Ltd (στο εξής: Inhoco).

13. Στις 14 Σεπτεμβρίου 1994 το Πανεπιστήμιο πώλησε το Harrington Building στην Centralan αντί 6,5 εκατομμυρίων λιρών στερλινών (GBP), ενώ ο ΦΠΑ ανήλθε σε 1 370 500 GBP. Η εκποίηση αποτελούσε φορολογητέα πράξη για το Πανεπιστήμιο σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, η οποία δεν απαλλασσόταν κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας. Η Centralan εκμίσθωσε το κτίριο στο Πανεπιστήμιο για 20 έτη αντί ετήσιου μισθώματος 300 000 GBP συν ΦΠΑ [5].

14. Στη συνέχεια η Centralan εκποίησε το κτίριο με δύο συνδυασμένες πράξεις που είχαν προσχεδιαστεί. Αρχικά το εκμίσθωσε από τις 22 Νοεμβρίου 1996 για 999 έτη («999 year lease») στην Inhoco αντί εφάπαξ ποσού 6 370 000 GBP και ενός συμβολικού μισθώματος, το οποίο θα καταβαλλόταν μόνο εφόσον ζητούνταν. Η δεύτερη αυτή εκμίσθωση δεν έθιξε την 20ετή μισθωτική σχέση που υπήρχε με το Πανεπιστήμιο. Επομένως η Inhoco απέκτησε την αξίωση επί της καταβολής του μισθώματος και την αξίωση για χρήση του κτιρίου από το 21ο έτος μέχρι το έτος 999. Για τον λόγο αυτό η εν λόγω πράξη χαρακτηρίζεται επίσης ως «reversionary lease». Αν και η Centralan είχε επιλέξει βασικά τη φορολόγηση της εκμίσθωσης του κτιρίου, *η* «999 year lease» θα παρέμενε αφορολόγητη, διότι η Centralan και η Inhoco ήσαν συνδεδεμένα νομικά πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 (3 A) του παραρτήματος 10 του VAT Act 1994 [6].

15. Τρεις ημέρες αργότερα, στις 25 Νοεμβρίου 1996, η Centralan μεταβίβασε στο Πανεπιστήμιο την (ψιλή) κυριότητα του

5 — Προφανώς η Centralan έκανε χρήση συναφώς της ευχέρειας που της παρείχε το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας, οπότε η εκμίσθωση, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, δεν απαλλάχθηκε από τον φόρο.

6 — Η ρύθμιση αυτή ίσχυσε μόνο από τις 30 Νοεμβρίου 1994 μέχρι τις 26 Νοεμβρίου 1996.

κτιρίου («freehold reversion») αντί 1 000 GBP συν ΦΠΑ. Για την πράξη αυτή δεν ίσχυε η απαλλαγή που προβλεπόταν για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Αντίθετα, επρόκειτο για φορολογητέα παράδοση καινούριου κτιρίου κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας: κατά τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου, ένα κτίριο θεωρείται καινούριο, αν δεν είναι παλαιότερο των τριών ετών.

16. Μετά την εκποίηση του κτιρίου η Centralan διαφώνησε με τους Commissioners of Customs & Excise (στο εξής: Commissioners) ως προς τον διακανονισμό της έκπτωσης του φόρου. Οι Commissioners θεώρησαν ότι η κρίσιμη παράδοση ήταν η «999 year lease» και ότι η μετέπειτα μεταβίβαση της (ψιλής) κυριότητας δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη, διότι είναι ασήμαντη. Επικουρικά, οι Commissioners ισχυρίστηκαν ότι έπρεπε να γίνει διαχωρισμός ανάλογα με την αξία των δύο πράξεων. Αν γινόταν δεκτή η πρώτη άποψη των Commissioners, η Centralan θα τους όφειλε 796 250 GBP, ενώ κατά τη δεύτερη άποψη 796 090 GBP. Αντίθετα, η Centralan υποστήριξε ότι, με τη μεταβίβαση και μόνο της κυριότητας, είχε εκποιήσει ολόκληρο το μερίδιο που είχε στο κτίριο Harrington, οπότε όφειλε το πολύ 943,93 GBP.

17. Το VAT and Duties Tribunal επιβεβαίωσε την ορθότητα της δεύτερης από τις λύσεις που πρότειναν οι Commissioners. Κατά της αποφάσεως αυτής η Centralan άσκησε έφεση ενώπιον του High Court of Justice (Chancery Division), το οποίο υπέβαλε στο Δικαστήριο, με διάταξη της 23ης Ιανουαρίου 2003, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 13 Φεβρουαρίου 2004, το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα προς έκδοση προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 234 ΕΚ:

«Όταν κατά την περίοδο διακανονισμού, που προβλέπεται στο άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο εκποιεί ένα κτίριο το οποίο αντιμετωπίζεται ως αγαθό επενδύσεως και η εκποίηση του κτιρίου πραγματοποιείται με δύο παραδόσεις, ήτοι (i) με την εκμίσθωση του κτιρίου για 999 έτη (πράξη που απαλλάσσεται από τον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της οδηγίας) αντί 6 εκατομμυρίων GBP και, έπειτα από τρεις ημέρες, (ii) με την πώληση της βεβαρημένης με τη μίσθωση κυριότητας ("freehold reversion") (πράξη που υπόκειται στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο ζ', και το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', της οδηγίας) αντί 1 000 GBP, πλέον ΦΠΑ, οι οποίες παραδόσεις μπορεί να είναι αλλά και να μην είναι προσχεδιασμένες, υπό την έννοια ότι, άπαξ και πραγματοποιηθεί η πρώτη, δεν υπάρχει περίπτωση να μην πραγματοποιηθεί η δεύτερη,

πρέπει το άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι:

α) αυτό το αγαθό επενδύσεως θεωρείται, μέχρι τη λήξη της περιόδου διακανονισμού, σαν να χρησιμοποιήθηκε για οικονομική δραστηριότητα η οποία είναι εξ ολοκλήρου φορολογητέα

β) το αγαθό επενδύσεως θεωρείται, μέχρι τη λήξη της περιόδου διακανονισμού, σαν να χρησιμοποιήθηκε για οικονομική δραστηριότητα η οποία είναι εξ ολοκλήρου απαλλασσόμενη·

ή

γ) αυτό το αγαθό επενδύσεως θεωρείται, μέχρι τη λήξη της περιόδου διακανονισμού, σαν να χρησιμοποιήθηκε για οικονομική δραστηριότητα η οποία είναι εν μέρει φορολογητέα και εν μέρει απαλλασσόμενη, κατ' αναλογίαν αφενός της αξίας της υποκειμένης στον φόρο πωλήσεως της βεβαρημένης με τη μίσθωση κυριότητας και της απαλλασσόμενης από τον φόρο μισθώσεως διαρκείας 999 ετών;»

18. Στις 16 Φεβρουαρίου 2005 διεξήχθη η προφορική διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η Centralan ζήτησε, σε περίπτωση που το Δικαστήριο θελήσει να εφαρμόσει εν προκειμένω την αρχή της απαγορεύσεως της καταχρήσεως δικαιώματος, την επανάληψη της έγγραφης διαδικασίας. Το αιτούν δικαστήριο δεν αναφέρθηκε καθόλου στην αρχή αυτή, η οποία μνημονεύθηκε για πρώτη φορά από την Επιτροπή στις γραπτές παρατηρήσεις της.

IV — Ισχυρισμοί των μετεχόντων στη διαδικασία μερών

19. Παρατηρήσεις υπέβαλαν στην παρούσα διαδικασία η Centralan, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή.

20. Η *Centralan* υποστηρίζει ότι από το σαφές γράμμα του άρθρου 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι κρίσιμη σημασία για τον διακανονισμό έχει μόνο η εκποίηση της (ψιλής) κυριότητας. Ο φορολογούμενος δεν απεκδύθηκε εξ ολοκλήρου των δικαιωμάτων του επί του αγαθού πριν από τη διενέργεια της δεύτερης αυτής πράξης. Δεν μπορεί να γίνει δεκτή η άποψη που εφαρμόζει, σε περίπτωση πολλών διαδοχικών εκποιήσεων σε διαφορετικά πρόσωπα, το οικονομικής φύσης κριτήριο και δεν λαμβάνει υπόψη τις «ασήμαντες» πράξεις. Σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη, μια πράξη μπορεί είτε να είναι φορολογητέα είτε να απαλλάσσεται από τον φόρο. Η αναλογική φορολόγηση διαφόρων πράξεων δεν βρίσκει έρεισμα στο άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας.

21. Η *Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου* φρονεί ότι επιβάλλεται η αναλογική φορολόγηση (apportionment), εφόσον η παράδοση του αγαθού κατά την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας πραγματοποιείται —προσχεδιασμένα— με δύο πράξεις, από τις οποίες η μία πρέπει να φορολογηθεί και η άλλη απαλλάσσεται. Η λύση που προτείνει η Centralan έχει ως αποτέλεσμα να θεωρείται η όλη εκποίηση φορολογητέα, μολονότι η μεταβίβαση της «freehold reversion» αντιπροσωπεύει λιγότερο από 0,02 % της αξίας του αγαθού.

22. Κατά την άποψη της *Επιτροπής*, η μίσθωση για 999 έτη δεν μπορεί να θεωρηθεί ως παράδοση κατά την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας. Κατά το αγγλικό δίκαιο, το δικαίωμα του αγοραστή να διαθέτει το ακίνητο ως κύριος δεν γεννάται πριν να του μεταβιβαστεί η «freehold reversion». Αν οι δύο πράξεις θεωρούνταν τμήματα της παραδόσεως, θα δημιουργούνταν πρακτικές δυσκολίες, ιδίως σε περίπτωση που οι δύο αυτές πράξεις δεν πραγματοποιούνται σε χρόνο καλυπτόμενο από την περίοδο διακανονισμού. Η Επιτροπή πάντως θεωρεί ότι πρέπει να εξεταστεί κατά πόσον συντρέχει κατάχρηση δικαιώματος [7]. Η έκτη οδηγία δεν περιλαμβάνει βέβαια καμία διάταξη σχετικά με την κατάχρηση δικαιώματος, αλλά πρόκειται για νομική αρχή που έχει αναγνωριστεί σε πολλούς κλάδους του κοινοτικού δικαίου. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, δεν λαμβάνονται υπόψη οι πράξεις που διενεργεί μια ομάδα φορολογούμενων χωρίς οικονομικό σκοπό, αλλά με μόνο σκοπό τη δημιουργία τεχνητής καταστάσεως που καθιστά δυνατή την έκπτωση του φόρου [8].

V — Η άποψή μου επί της υποθέσεως

23. Εν προκειμένω ζητείται να διευκρινιστεί πώς πρέπει να πραγματοποιείται ο διακανονισμός κατά το άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, όταν ένα ακίνητο εκμισθώνεται αρχικά για 999 έτη αντί εφάπαξ καταβολής και η κυριότητά του μεταβιβάζεται τρεις ημέρες αργότερα σε άλλο πρόσωπο, οπότε η πρώτη πράξη απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, ενώ η δεύτερη υπόκειται στον ΦΠΑ.

24. Το αιτούν δικαστήριο προτείνει στο Δικαστήριο τρεις πιθανές ερμηνείες: α) να ληφθεί υπόψη μόνο η τελευταία (φορολογητέα) συναλλαγή, β) να ληφθεί υπόψη μόνο η πρώτη (απαλλασσόμενη από τον φόρο) συναλλαγή, η οποία είναι η οικονομικά σημαντικότερη ή γ) να ληφθούν υπόψη αμφότερες οι συναλλαγές κατ' αναλογία της αξίας καθεμιάς από τις δύο αυτές συναλλαγές. Πριν εξεταστεί ποια από τις εναλλακτικές αυτές λύσεις ανταποκρίνεται περισσότερο στις διατάξεις της οδηγίας, πρέπει να διευκρινιστούν με συντομία στο παρόν πλαίσιο οι κανόνες περί διακανονισμού της εκπτώσεως του φόρου.

A — *Προκαταρκτική παρατήρηση σχετικά με τους κανόνες για τον διακανονισμό της εκπτώσεως του φόρου*

25. Το δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του όλου μηχανισμού του ΦΠΑ [9]. Σκοπός της ρυθμίσεως περί της

7 — Η Επιτροπή παραπέμπει στις προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 3 εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν το ζήτημα της καταχρήσεως δικαιώματος στον τομέα του ΦΠΑ.

8 — Η Επιτροπή στηρίζεται πρωτίστως στον ορισμό που έδωσε το Δικαστήριο στην κατάχρηση δικαιώματος με την απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2000, C-110/99, Emsland-Stärke (Συλλογή 2000, σ. I-11569, σκέψεις 52 και 53). Η απόφαση εκείνη πάντως αφορούσε επιστροφές κατά την εξαγωγή γεωργικών προϊόντων.

9 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz (Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 18)· της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ. (Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 43), και της 1ης Απριλίου 2004, C-90/02, Bockemühl (Συλλογή 2004, σ. I-3303, σκέψη 38).

εκπτώσεως του φόρου είναι να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας πλήρως από τον ΦΠΑ που οφείλει ή έχει καταβάλει στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητάς του. Επομένως, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εγγυάται την ουδέτερη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξάρτητα από τον σκοπό τους και το αποτέλεσμά τους, εφόσον βέβαια πρόκειται για δραστηριότητες που υπόκεινται καθαυτές στον ΦΠΑ (αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ) [10].

26. Το δικαίωμα προς έκπτωση προϋποθέτει επομένως ότι ο ενδιαφερόμενος είναι πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, και ότι τα οικεία αγαθά ή οι οικείες υπηρεσίες έχουν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του [11]. Το δικαίωμα αυτό δεν επιτρέπεται να περιορίζεται και μπορεί να ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν πλήξει τις πραγματοποιηθείσες σε προγενέστερο στάδιο πράξεις [12]. Κατά το άρθρο 10, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται αμέσως μόλις πραγματοποιηθεί η παράδοση του αγαθού ή η παροχή των υπηρεσιών [13].

27. Αν ένα αγαθό χρησιμοποιηθεί εν μέρει μόνο για φορολογούμενες δραστηριότητες, τότε εφαρμόζεται το άρθρο 17, παράγραφος 5, σε συνδυασμό με το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, πρέπει να προσδιοριστεί η αναλογία την οποία αντιπροσωπεύει το ποσοστό των φορολογητέων πράξεων του ενδιαφερομένου. Οι εισροές υπάγονται, βάσει του συντελεστή αυτού, σε φορολογητέες πράξεις μόνο αναλογικά, οπότε γεννάται δικαίωμα προς έκπτωση ενός ποσοστού μόνο του προκαταβληθέντος φόρου. Το άρθρο 17, παράγραφος 5, και το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας συσχετίζουν κατ' αυτό τον τρόπο στενά την έκταση των οικονομικών δραστηριοτήτων με την έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση [14].

28. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται πολύ νωρίς, και συγκεκριμένα αμέσως μετά την παράδοση του αγαθού ή την παροχή των υπηρεσιών που αποτελούν την αρχική παράδοση ή παροχή. Κατά συνέπεια, ενδέχεται στη συνέχεια να καθίσταται αναγκαίος ο διακανονισμός της εκπτώσεως σύμφωνα με το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας, εφόσον το ποσοστό των φορολογητέων πράξεων της επιχειρήσεως έχει μεταβληθεί σε σχέση με το χρονικό σημείο της αποδοχής της αρχικής παραδόσεως ή παροχής.

29. Η ανάγκη διακανονισμού είναι ιδιαίτερα έντονη στην περίπτωση των επενδυτικών αγαθών, διότι τα αγαθά αυτά παραμένουν

10 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman (Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19), της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal (Συλλογή 1998, σ. I-1, σκέψη 15), καθώς και τις προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 9 αποφάσεις Gabalfrisa (σκέψη 44) και Bockemühl (σκέψη 39).

11 — Απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-137/02, Faxworld (Συλλογή 2004, σ. I-5547, σκέψη 24).

12 — Βλ. τις προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 9 αποφάσεις, καθώς και τις αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz (Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 27)· της 8ης Ιανουαρίου 2002, C-409/99, Metropol et Stadler (Συλλογή 2002, σ. I-81, σκέψη 42), και της 29ης Απριλίου 2004, C-152/02, Terra-Baubedarf-Handel (Συλλογή 2004, σ. I-5583, σκέψη 35).

13 — Βλ. απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-400/98,, Breitsohl (Συλλογή 2000, σ. I-4321, σκέψη 36), και προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 12 απόφαση Terra-Baubedarf-Handel (σκέψη 31).

14 — Βλ. τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Lenz της 15ης Φεβρουαρίου 1996, C-306/94, Régie dauphinoise (απόφαση της 11ης Ιουλίου 1996, Συλλογή 1996, σ. I-3695, και συγκεκριμένα σ. 3697, σημείο 37).

στην περιουσία της επιχειρήσεως για μεγάλο χρονικό διάστημα [15]. Για τα αγαθά αυτά το άρθρο 20, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας προβλέπει επομένως ότι επί πέντε έτη εξετάζεται για κάθε έτος της χρησιμοποιήσεώς τους κατά πόσον τα αγαθά χρησιμοποιήθηκαν για φορολογητέες πράξεις στο μέτρο που είχε δηλωθεί κατά την απόκτησή τους. Όσον αφορά τα ακίνητα, τα κράτη μέλη μπορούν να παρατείνουν την περίοδο διακανονισμού μέχρι 20 έτη. Αν υπάρξουν αποκλίσεις στην έκταση της χρησιμοποιήσεως για φορολογητέες πράξεις μεταξύ του έτους αποκτήσεως και του έτους αναφοράς, πραγματοποιείται διακανονισμός της εκπτώσεως του φόρου. Ανάλογα με την περίπτωση επομένως, ο φορολογούμενος είτε πρέπει να επιστρέψει ορισμένο ποσό του φόρου που αναλογεί στο έτος αναφοράς είτε μπορεί να εκπέσει ένα επιπλέον ποσό.

30. Το άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας ρυθμίζει την ειδική περίπτωση κατά την οποία το αγαθό επενδύσεως παραδίδεται σε τρίτο, δηλαδή εξέρχεται από την περιουσία της επιχειρήσεως, πριν από τη λήξη της περιόδου διακανονισμού. Στην περίπτωση αυτή ο διακανονισμός, αντί να γίνεται ετησίως, γίνεται μία φορά μόνο για ολόκληρη την εναπομένουσα περίοδο διακανονισμού. Το κριτήριο για την έκπτωση του φόρου στην περίπτωση αυτή είναι το αν η παράδοση στον τρίτο υπόκειται στον φόρο ή όχι.

31. Το συμπέρασμα επομένως είναι ότι, σύμφωνα με τους κανόνες για την έκπτωση του φόρου, οι αρχικές παραδόσεις ή παροχές πρέπει να μη φορολογούνται, εφόσον εξυπηρετούν την πραγματοποίηση παραδόσεων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπόκεινται στον φόρο. Επομένως, ολόκληρη η δημιουργούμενη αξία φορολογείται μία φορά, κατά την παράδοση στον καταναλωτή. Ο σκοπός δεν είναι να υπάρξει πρόσθετη φορολόγηση των αρχικών παραδόσεων ή παροχών. Παράλληλα όμως επιδιώκεται η αποφυγή της μειώσεως των φορολογικών εσόδων την οποία θα συνεπαγόταν η έκπτωση του φόρου για αγαθά που, στην πραγματικότητα, δεν χρησιμοποιήθηκαν (εξ ολοκλήρου) για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων.

32. Οι ρυθμίσεις για την αναλογική έκπτωση του φόρου και για τον διακανονισμό της εκπτώσεως αυτής αποσκοπούν στη διασφάλιση κατά το δυνατόν της ουδετερότητας του ΦΠΑ —θα μπορούσε επίσης να γίνει λόγος συναφώς για την αρχή της εφάπαξ φορολογήσεως. Με τις ρυθμίσεις αυτές καθίσταται ακριβέστερη, όπως είπε επί λέξει ο εκπρόσωπος της Centralan, η έκπτωση του φόρου.

33. Εξάλλου, ο επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σαφήνεια των κανόνων για την έκπτωση του φόρου και η δυνατότητα εύκολης εφαρμογής τους στην πράξη. Για παράδειγμα, δεν λαμβάνεται υπόψη σε ποια έκταση χρησιμοποιείται κάθε συγκεκριμένο αγαθό για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων. Αντίθετα, η κρίσιμη για την έκπτωση του φόρου αναλογία της εκπτώσεως προσδιορίζεται με βάση τον συνολικό κύκλο εργασιών του φορολογουμένου και στη συνέχεια εφαρμόζεται ενιαία στην

15 — Σχετικά με τις αντίστοιχες διατάξεις της δεύτερης οδηγίας περί ΦΠΑ βλ. την απόφαση της 1ης Φεβρουαρίου 1977, 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (Συλλογή τόμος 1977, σ. 55, σκέψεις 12/13).

έκπτωση του φόρου για όλες τις αρχικές παραδόσεις ή παροχές. Η χρησιμοποίηση εξάλλου των αγαθών που έχουν αποκτηθεί με έκπτωση του φόρου τελεί υπό επιτήρηση επί ένα αρκετά μακρό χρονικό διάστημα μόνο αν πρόκειται για αγαθά επενδύσεως, ενόψει του ενδεχομένου διακανονισμού της εκπτώσεως του φόρου.

Β — *Ερμηνεία του άρθρου 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας*

34. Κατόπιν όσων εκτέθηκαν ανωτέρω σχετικά με τους στόχους των ρυθμίσεων που διέπουν την έκπτωση του φόρου και τον διακανονισμό της, πρέπει να εξεταστεί τώρα ποια από τις εναλλακτικές ερμηνείες εξυπηρετεί καλύτερα τους στόχους αυτούς. Την αφετηρία της εξετάσεως αυτής αποτελεί το γράμμα της ανωτέρω διατάξεως.

1) Η έννοια της παραδόσεως

35. Προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας είναι καταρχάς η *παράδοση* ενός αγαθού επενδύσεως κατά τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού σε τρίτον. Κατά την άποψη της Centralan και της Επιτροπής, παράδοση συνιστά μόνο η εκποίηση της «freehold reversion». Αν η άποψη αυτή ήταν ορθή, δεν θα ετίθετο καν θέμα εφαρμογής των ερμηνευτικών λύσεων που προτάθηκαν ανωτέρω υπό τα στοιχεία β' και γ'. Οι λύσεις αυτές στηρίζονται πράγματι στην αντίληψη ότι η «999 year lease» συνιστά επίσης παράδοση κατά την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας.

36. Η «παράδοση» ορίζεται στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ως «η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος». Η Επιτροπή υποστηρίζει, παραπέμποντας στο αγγλικό δίκαιο, ότι η μεταβίβαση των εξουσιών που συνεπάγεται η κυριότητα επέρχεται μόνο με τη μεταβίβαση της «freehold reversion».

37. Η άποψη αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή. Όπως αποφάνθηκε το Δικαστήριο με την απόφαση Shipping and Forwarding Enterprise Safe, από τη διατύπωση του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι

«η έννοια της παραδόσεως αγαθού δεν αναφέρεται στη μεταβίβαση της κυριότητας υπό τις μορφές που προβλέπονται στο εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, αλλά περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβιβάσεως ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενο ο οποίος εξουσιοδοτεί τον αντισυμβαλλόμενό του να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος» [16].

38. Το ζήτημα που ετίθετο στην υπόθεση εκείνη είναι παρόμοιο με το ζήτημα που τίθεται εν προκειμένω. Σε πρώτη φάση είχε μεταβιβαστεί η απεριόριστη εξουσία διαθέσεως του επίμαχου ακινήτου (η λεγόμενη κυριότητα υπό οικονομική έννοια). Η (υπό

16 — Απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 1990, C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (Συλλογή 1990, σ. I-285, σκέψεις 7 και 8). Βλ. επίσης την απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2003, C-185/01, Auto Lease Holland (Συλλογή 2003, σ. I-1317, σκέψη 32).

νομική έννοια) κυριότητα μεταβιβάστηκε αργότερα, ανεξάρτητα από την κυριότητα υπό οικονομική έννοια. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι παράδοση κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας συνιστά ήδη η μεταβίβαση τής υπό οικονομική έννοια κυριότητας.

39. Επομένως, η εκμίσθωση του ακινήτου στην Inhoco για 999 έτη μπορεί να συνιστά επίσης παράδοση, εφόσον η Inhoco αποκτά την εξουσία να διαθέτει το ακίνητο ως κύριος. Υπέρ του συμπεράσματος αυτού συνηγορεί το γεγονός ότι η Inhoco αποκτά, αντί εφάπαξ καταβολής, το δικαίωμα χρήσεως για ένα πολύ μακρό χρονικό διάστημα, καθώς και την αξίωση καταβολής του μισθώματος βάσει της 20ετούς συμβάσεως μισθώσεως με το Πανεπιστήμιο. Η εκμίσθωση για 999 έτη είναι επομένως παρεμφερής με τη μεταβίβαση της κυριότητας υπό οικονομική έννοια, την οποία αφορούσε η υπόθεση Shipping and Forwarding Enterprise Safe. Σε τελική ανάλυση όμως, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο, το οποίο είναι αρμόδιο για την εφαρμογή του δικαίου στην υπόθεση της κύριας δίκης, να προβεί στην εξακρίβωση αυτή.

40. Θα μπορούσε μάλιστα να τεθεί το ερώτημα αν παράδοση συνιστά μόνο η «999 year lease», αφού με την «freehold reversion» μεταβιβάζεται μια τόσο «αποψιλωμένη» κυριότητα, ώστε να μην μπορεί πλέον να γίνεται λόγος για «εξουσίες κυρίου». Στην περίπτωση αυτή θα μπορούσε να επιλεγεί μόνο η δεύτερη από τις προτεινόμενες εναλλακτικές ερμηνευτικές λύσεις. Το πρόβλημα όμως είναι ότι είναι σχεδόν αδύνατο να υπάρξει διαχωριστική γραμμή μεταξύ των περιπτώσεων στις οποίες η κυριότητα είναι τόσο «αποψιλωμένη», ώστε να μην πρόκειται για παράδοση, και των περιπτώσεων στις οποίες η κυριότητα έχει αρκετό ακόμη ουσιαστικό περιεχόμενο. Πρέπει το όριο να τεθεί στη μίσθωση για 99 έτη, για 199 έτη ή για 999 έτη; Για να αποφευχθούν εν προκειμένω αυθαίρετες οριοθετήσεις, θα πρέπει στις περιπτώσεις που είναι παρεμφερείς με την παρούσα να θεωρείται καταρχήν ως παράδοση ακόμη και η μεταβίβαση της (ψιλής) κυριότητας.

41. Απομένει να εξεταστεί ακόμη η αντίρρηση της Επιτροπής ότι δεν επιτρέπεται να παρέχονται σε δύο πρόσωπα εξουσίες κυριότητας επί του ίδιου πράγματος. Η αντίρρηση αυτή όμως δεν μπορεί να γίνει δεκτή. Πράγματι, είναι κάλλιστα δυνατή η μεταβίβαση ενός πράγματος σε μια ομάδα προσώπων που καθίστανται συγκύριοι. Για παράδειγμα, οι κύριοι των διαμερισμάτων αποκτούν κατά κανόνα ποσοστά συγκυριότητας επί των κοινόχρηστων μερών της πολυκατοικίας, π.χ. των κλιμακοστασίων και των πλατύσκαλων, καθώς και ιδανικά μερίδια επί του οικοπέδου στο οποίο ανεγέρθηκε η πολυκατοικία. Εφόσον επομένως περισσότερα του ενός πρόσωπα μπορούν να έχουν, ταυτόχρονα μάλιστα, εξουσίες κυρίου σε σχέση με το ίδιο αντικείμενο, τούτο είναι δυνατό κατά μείζονα λόγο όταν η απόκτηση των διαφόρων δικαιωμάτων γίνεται σε διαδοχικές φάσεις. Πράγματι, η Inhoco μπορεί να ασκήσει καταρχάς επί 999 έτη τα δικαιώματα από τη μίσθωση. Μόνο μετά την παρέλευση των ετών αυτών ενεργοποιούνται τα δικαιώματα από την «freehold reversion», τα οποία περιορίζονται κατ' ουσία στην αξίωση αποδόσεως της κατοχής του ακινήτου μετά τη λήξη της συμβάσεως μισθώσεως.

42. Για την ώρα το συμπέρασμα επομένως είναι ότι τόσο η πρώτη πράξη, η «999 year lease», όσο και η δεύτερη, η μεταβίβαση της «freehold reversion», συνιστούν παράδοση κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Επειδή ο όρος «παράδοση» χρησιμοποιείται στο άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας προφανώς με την ίδια έννοια, αμφότερες οι πράξεις αυτές μπορούν να έχουν σημασία για τον διακανονισμό του φόρου. Επομένως, καμία από τις εναλλακτικές ερμηνευτικές λύσεις δεν μπορεί να αποκλειστεί για τον λόγο ότι κάποια από τις πράξεις αυτές δεν ανταποκρίνεται στα κριτήρια που πρέπει να πληροί η «παράδοση».

2) Ποια πράξη είναι κρίσιμη σε περίπτωση πολλών παραδόσεων;

43. Απομένει να διευκρινιστεί ποια παράδοση είναι κρίσιμη για τον διακανονισμό της εκπτώσεως του φόρου, όταν το αγαθό παραδίδεται, κατόπιν πλειόνων συναλλαγών, σε διάφορα πρόσωπα. Κρίσιμες θα μπορούσαν να θεωρηθούν: η τελευταία πράξη με την οποία ο φορολογούμενος παραιτείται οριστικά του συμφέροντός του επί του αγαθού, η σημαντικότερη από οικονομική άποψη πράξη ή όλες οι πράξεις από κοινού.

44. Η επίμαχη διάταξη φαίνεται να στηρίζεται, αν ληφθεί υπόψη το γράμμα της, στην αντίληψη ότι πραγματοποιείται μία μόνο παράδοση. Πράγματι, σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη, η οικονομική δραστηριότητα θεωρείται ως εξ ολοκλήρου φορολογουμένη, «στην περίπτωση κατά την οποία *η* παράδοση του εν λόγω είδους φορολογείται, ως εξ ολοκλήρου δε απαλλασσομένη, στην περίπτωση κατά την οποία *η* παράδοση αυτή απαλλάσσεται» [17].

45. Από τη διατύπωση αυτή και μόνο δεν μπορεί πάντως να συναχθεί ότι λαμβάνεται υπόψη μία μόνο πράξη όταν η παράδοση πραγματοποιείται με περισσότερες της μιας πράξεις. Οι συντάκτες της οδηγίας έλαβαν απλώς υπόψη τους τη συνήθη μόνο περίπτωση, κατά την οποία το αγαθό παραδίδεται με μία πράξη. Αν με τη διατύπωση αυτή ήθελαν να δηλώσουν ότι, σε περίπτωση παραδόσεων που συνίστανται σε περισσότερες της μιας πράξεις, κρίσιμη είναι μόνο μία από τις πράξεις αυτές, θα έπρεπε να καταστήσουν σαφές ποια είναι τότε η κρίσιμη πράξη. Είναι μάλλον πιθανότερο ότι στο άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας υπάρχει νομοθετικό κενό για τις περιπτώσεις στις οποίες η παράδοση πραγματοποιείται με περισσότερες της μιας πράξεις. Το κενό αυτό μπορεί να καλυφθεί με διορθωτική ερμηνεία της εν λόγω διατάξεως, κατά την οποία πρέπει να ληφθούν υπόψη το κανονιστικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η διάταξη αυτή καθώς και ο σκοπός και το πνεύμα της.

46. Με τους κανόνες για την έκπτωση του φόρου επιδιώκεται να διασφαλιστεί ότι οι αρχικές παραδόσεις θα απαλλάσσονται από τον φόρο στον βαθμό ακριβώς που είναι αναγκαίες για την πραγματοποίηση των

17 — Η υπογράμμιση δική μου.

φορολογητέων παραδόσεων. Ο σκοπός αυτός επιτυγχάνεται ευχερέστερα αν γίνει δεκτή η τρίτη από τις εναλλακτικές ερμηνευτικές λύσεις. Ο αναλογικός συνυπολογισμός των δύο πράξεων στο πλαίσιο του διακανονισμού της εκπτώσεως του φόρου αποτυπώνει επακριβώς αφενός την απαλλασσόμενη και αφετέρου τη φορολογούμενη χρησιμοποίηση του αγαθού.

47. Οι δύο άλλες εναλλακτικές ερμηνευτικές λύσεις δεν επιτυγχάνουν στον ίδιο βαθμό τον σκοπό αυτό. Με τη δεύτερη έστω εναλλακτική λύση λαμβάνεται υπόψη ορθά το κριτήριο της χρησιμοποιήσεως. Το γεγονός ότι η φορολογητέα μεταβίβαση της «freehold reversion» δεν λαμβάνεται υπόψη δεν είναι σοβαρό, ενόψει της μικρής αξίας της συναλλαγής αυτής στην παρούσα περίπτωση. Εντούτοις, η λύση αυτή συνεπάγεται ανακρίβειες, που μπορούν να οδηγήσουν σε άλλες περιπτώσεις, στις οποίες η αξία των συναλλαγών δεν θα διαφέρει τόσο πολύ, σε παράλογα αποτελέσματα.

48. Αντίθετα, η πρώτη από τις προτεινόμενες εναλλακτικές ερμηνείες δεν επιτυγχάνει καθόλου τον σκοπό συσχετισμού της εκπτώσεως του φόρου προς την έκταση της χρησιμοποιήσεως του οικείου αγαθού για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων. Μολονότι η φορολογούμενη μεταβίβαση της «freehold reversion» συνιστά απλώς την παράδοση ενός αμελητέου δικαιώματος επί του κτιρίου, η πρώτη εναλλακτική λύση θα οδηγούσε σε πλήρη έκπτωση του φόρου.

49. Το γεγονός ότι σε ορισμένες περιπτώσεις ενδείκνυται ο αναλογικός συνυπολογισμός των πράξεων, μολονότι δεν προβλέπεται ρητά από τη σχετική διάταξη της έκτης οδηγίας, αποδεικνύεται από τα ακόλουθα παραδείγματα από τη νομολογία.

50. Για παράδειγμα, με την απόφαση Armbrecht, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι, όταν ένα υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο πωλεί αγαθό, μέρος του οποίου είχε επιλέξει να χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες, το πρόσωπο αυτό δεν ενεργεί, ως προς την πώληση του μέρους αυτού, υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας [18]. Το Δικαστήριο ερμήνευσε επομένως το άρθρο 2, σημείο 1, υπό την έννοια ότι οι παραδόσεις φορολογούνται *κατά το μέτρο* κατά το οποίο διενεργούνται από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή. Εντούτοις, στη διάταξη αυτή γίνεται λόγος για τις παραδόσεις *που* πραγματοποιούνται υπό υποκειμένου στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.

51. Με την απόφαση Enkler [19] το Δικαστήριο απάντησε σε ορισμένα ερωτήματα που αφορούσαν τη χρησιμοποίηση τροχόσπιτου εν μέρει για σκοπούς της επιχειρήσεως και εν μέρει για ιδιωτικούς σκοπούς. Για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι έπρεπε να ληφθεί υπόψη ένα μέρος των δαπανών για το τροχόσπιτο, ανάλογο της διάρκειας της χρησιμοποιήσεως του αγαθού για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση [20].

18 — Απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 1995, C-291/92, Armbrecht (Συλλογή 1995, σ. I-2775, σκέψη 24).

19 — Απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-230/94, Enkler (Συλλογή 1996, σ. I-4517).

20 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 19 απόφαση Enkler, σκέψη 37.

52. Η Centralan προβάλλει πάντως κατά της τρίτης εναλλακτικής ερμηνείας ότι το κτίριο δεν εξέρχεται ολοκληρωτικά από την περιουσία της επιχειρήσεως πριν από τη μεταβίβαση της «freehold reversion». Ο διακανονισμός πρέπει επομένως να μην πραγματοποιείται πριν από το χρονικό αυτό σημείο.

53. Από το άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας συνάγεται απλώς ότι ο διακανονισμός πρέπει να πραγματοποιείται κατά το χρονικό σημείο της παραδόσεως. Η εν λόγω διάταξη δεν παρέχει, αντίθετα, καμία ένδειξη ότι, σε περίπτωση δύο συναλλαγών που πραγματοποιούνται διαδοχικά μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα και που πρέπει να χαρακτηριστούν ως παραδόσεις, κρίσιμη για τον διακανονισμό της εκπτώσεως του φόρου είναι μόνο η τελευταία συναλλαγή.

54. Αν μάλιστα ληφθεί υπόψη μόνο η τελευταία πράξη παραδόσεως, είναι πιθανότατο να δημιουργηθούν τελείως αυθαίρετα αποτελέσματα: χαρακτηριστικό είναι το παράδειγμα που φέρνει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου σχετικά με το τεμάχιο αγροτικής γης που αποκτάται αρχικά με έκπτωση του φόρου, διαιρείται κατόπιν σε δύο τμήματα και στη συνέχεια εκποιείται εκ νέου. Στην περίπτωση αυτή γίνεται δεκτό ότι η πώληση του ενός τμήματος πρέπει να φορολογηθεί, διότι το τμήμα αυτό έχει μετατραπεί εν τω μεταξύ σε οικοδομήσιμο γεωτεμάχιο, ενώ η πώληση του άλλου τμήματος, το οποίο εξακολουθεί να χρησιμοποιείται ως αγροτική γη, απαλλάσσεται από τον φόρο. Αν δεν γίνει δεκτή η συνολική εξέταση όλων των πράξεων εκποιήσεως και θεωρηθεί, αντίθετα, ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη μόνο η τελευταία συναλλαγή, ο φορολογούμενος θα έχει τη δυνατότητα να επηρεάζει κατά το δοκούν τον διακανονισμό της εκπτώσεως του φόρου, ανάλογα με το ποια δικαιοπραξία θα συνάπτει πρώτη. Αν λαμβανόταν υπόψη μόνο η χρονικά τελευταία πράξη παραδόσεως, ο φορολογούμενος θα είχε διαπλαστικές δυνατότητες που θα αντέβαιναν στους σκοπούς της οδηγίας.

55. Αυτό αποδεικνύεται και εν προκειμένω. Μολονότι το κτίριο εξέρχεται από την περιουσία της Centralan βάσει κυρίως μιας απαλλασσόμενης από τον φόρο παραδόσεως (της «999 year lease»), η έκπτωση του φόρου θα εξακολουθούσε να ισχύει εξ ολοκλήρου, αν ως κριτήριο λαμβανόταν η δεύτερη —και απλώς συμβολική— μεταβίβαση της «freehold reversion».

56. Τέλος, η Centralan και η Επιτροπή εκθέτουν τις πρακτικές δυσκολίες που δημιουργεί, κατ' αυτές, η τρίτη εναλλακτική ερμηνευτική λύση. Δεν βλέπω όμως γιατί δεν είναι δυνατόν στην πράξη να ληφθεί υπόψη αναλογικά η φορολογούμενη παράδοση κατά τον διακανονισμό της εκπτώσεως του φόρου. Κατά τον προσδιορισμό της αναλογικής εκπτώσεως του φόρου σύμφωνα με τα άρθρα 17, παράγραφος 5, και 19 της έκτης οδηγίας είναι αναγκαία πάντως η πραγματοποίηση αρκετά πολύπλοκων υπολογισμών. Εν πάση περιπτώσει, ο διακανονισμός πραγματοποιείται μόνο για τα αγαθά επενδύσεως που εκποιούνται κατά τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού.

57. Κατά την άποψη της Centralan και της Επιτροπής, δημιουργούνται, επιπλέον, ορισμένα ιδιαίτερα προβλήματα στην περίπτωση που οι παραδόσεις που πρέπει να ληφθούν υπόψη αναλογικά δεν πραγματοποιούνται όλες εντός του ίδιου χρονικού διαστήματος. Πρόκειται όμως για υποθετική περίπτωση, η οποία δεν συντρέχει στην υπόθεση της κύριας δίκης.

58. Ανεξάρτητα όμως απ' αυτό, δεν δημιουργούνται ούτε σε αυτή την περίπτωση ανυπέρβλητες δυσκολίες. Εφόσον ένα αγαθό επενδύσεως εξέρχεται εν μέρει από την περιουσία της επιχειρήσεως κατόπιν παραδόσεως, ο τελικός διακανονισμός της εκπτώσεως του φόρου πρέπει να πραγματοποιηθεί για τον εναπομένοντα χρόνο της περιόδου διακανονισμού κατά το άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας σχετικά με το μέρος αυτό. Για το υπόλοιπο μέρος του αγαθού, του οποίου η αξία πρέπει να προσδιοριστεί με τις κατάλληλες μεθόδους, συνεχίζεται κατά τα επόμενα χρονικά διαστήματα ο συνήθης αναλογικός διακανονισμός κατά το άρθρο 20, παράγραφος 2, μέχρις ότου το μέρος αυτό αποχωριστεί κατόπιν νέας παραδόσεως υπό την έννοια της παραγράφου 3 και πραγματοποιηθεί και γι' αυτό το μέρος ο οριστικός διακανονισμός.

59. Επομένως, το άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας πρέπει, υπό τις περιστάσεις της προκειμένης υποθέσεως, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το αγαθό επενδύσεως πρέπει να αντιμετωπίζεται μέχρι τη λήξη της περιόδου διακανονισμού σαν να έχει χρησιμοποιηθεί για οικονομικές δραστηριότητες οι οποίες εν μέρει φορολογούνται και εν μέρει απαλλάσσονται, ανάλογα με την αξία αφενός της φορολογητέας πωλήσεως της «freehold reversion» και αφετέρου της απαλλασσόμενης εκμισθώσεως για 999 έτη αντίστοιχα.

Γ — *Επί της καταχρήσεως δικαιώματος*

60. Κατόπιν της ανωτέρω λύσεως, δεν χρειάζεται να εξεταστεί αν και κατά πόσον ισχύει στον τομέα των ρυθμίσεων του ΦΠΑ απαγόρευση της καταχρήσεως δικαιώματος, ποιες είναι οι προϋποθέσεις εφαρμογής της απαγορεύσεως αυτής και ποιες είναι οι έννομες συνέπειές της. Ούτε υπάρχει κανείς λόγος επαναλήψεως της έγγραφης διαδικασίας.

61. Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι οι συναλλαγές εν προκειμένω φαίνονται να είναι πραγματικά τεχνητές και να αποσκοπούν μόνο στην παροχή στο Πανεπιστήμιο της δυνατότητας να εκπέσει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε κατά την ανέγερση του κτιρίου Harrington, παρά το ότι το Πανεπιστήμιο παρέχει καταρχήν υπηρεσίες απαλλασσόμενες από τον φόρο. Η ερμηνεία που προτείνω να δοθεί στην έκτη οδηγία αποκλείει όμως το ενδεχόμενο να οδηγήσουν οι τεχνητές αυτές πράξεις σε απαλλαγή από τον φόρο, η οποία θα αντέβαινε στους σκοπούς της οδηγίας και θα έπρεπε να διορθωθεί κατ' εφαρμογή άγραφων αρχών του δικαίου, όπως είναι η απαγόρευση της καταχρήσεως δικαιώματος.

VI — Πρόταση

62. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα του High Court of Justice (Chancery Division) ως εξής:

«Σε περίπτωση εκποιήσεως κτιρίου με δύο προσχεδιασμένες και αλληλεξαρτώμενες παραδόσεις, και συγκεκριμένα με μια απαλλασσόμενη από τον φόρο εκμίσθωση του κτιρίου για 999 έτη και στη συνέχεια, τρεις ημέρες αργότερα, με τη φορολογητέα πώληση της «freehold reversion», το άρθρο 20, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το αγαθό επενδύσεως πρέπει να αντιμετωπίζεται μέχρι τη λήξη της περιόδου διακανονισμού σαν να έχει χρησιμοποιηθεί για οικονομικές δραστηριότητες οι οποίες εν μέρει φορολογούνται και εν μέρει απαλλάσσονται, ανάλογα με την αξία αφενός της φορολογητέας πωλήσεως της «freehold reversion» και αφετέρου της απαλλασσόμενης εκμισθώσεως για 999 έτη αντίστοιχα.»